



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720005/2015-21
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.115 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de maio de 2022
Recorrentes MEDLEY FARMACÊUTICA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, subsistindo base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam em: (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à incidência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento integral do recurso; e (ii) no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais (fls. 6.098/6.165 e fls. 6.228/6.284) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte, em face do **Acórdão n.º 1401-002.078** (fls. 6.051/6.096), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS. EFETIVA EXISTÊNCIA DA ADQUIRENTE. EMPRESA VEÍCULO. Mesmo uma holding pura requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ. Não há a geração de ágio na situação em que, no momento da aquisição, a holding dita adquirente era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

INTERPRETAÇÃO DE PENALIDADE FAVORAVELMENTE AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. Estando os fatos que determinaram a aplicação da multa qualificada devidamente

identificados e não restando dúvida sobre o enquadramento da situação de fato ao tipo previsto na lei é inaplicável o art. 112 do CTN.

PENALIDADES. Art. 76 da Lei 4.502/67. **NÃO APLICAÇÃO.** Embora o artigo 76, II, "a" da Lei 4.502/1964 exclua a penalidade pela observância de decisão irrecurável de última instância administrativa, o artigo 100 do CTN (Lei 5.172/1966), norma posterior, passou a excluir penalidades apenas no caso de observância de decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa.

DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RECURSO. EFEITO DEVOLUTIVO. Embora o processo administrativo seja regido pela busca da verdade material, há regras que devem ser seguidas. O artigo 16 do Decreto 70.235/1972 estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorram situações excepcionais ali previstas, cuja ocorrência deve ser demonstrada na impugnação.

DESPESAS COM PUBLICIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO. Consideram-se não dedutíveis despesas com relação às quais o contribuinte não tenha apresentado documentação idônea.

JUROS SOBRE MULTA. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES. NÃO APLICAÇÃO. A hipótese de agravamento da multa em razão de o sujeito passivo não atender intimação para prestar esclarecimentos no prazo marcado não se aplica quando os prazos estabelecidos foram cumpridos mediante a entrega dos documentos obrigatórios e fornecimento das informações solicitadas. O simples fato de o contribuinte não apresentar determinados documentos requeridos pela fiscalização (alguns de natureza essencialmente negocial e apenas secundariamente contábil), não é capaz de ensejar o agravamento da multa quando a fiscalização é suficientemente atendida e recebe as informações de guarda obrigatória solicitadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Transcrevo a seguir a parte dispositiva da decisão:

Acordam os membros do colegiado, preliminarmente, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que tange à apresentação extemporânea de documentos relativos à glosa de despesas de propaganda e publicidade. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício e ao recurso voluntário no que tange às despesas com propaganda e publicidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário i) em relação à glosa das despesas com amortização de ágio. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, que fará declaração de voto, e José Roberto Adelino da Silva; e ii) em relação aos juros de mora aplicados sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para i) afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e ii) afastar a aplicação da multa isolada até o limite do valor da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Em resumo, o litígio decorre de Autos de Infração para cobrança de IRPJ e CSLL (fls. 3.592/3.628), referentes aos anos de 2010 a 2012, em razão da glosa de despesas de propaganda e de amortização de ágio, acrescidos de multa qualificada e agravada (225%). Foi lançada, ainda, multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas apuradas.

No que diz respeito ao ágio, entendeu a fiscalização que, "*em vez da simples aquisição direta da Medley 50 pela Sanofi Aventis Participations, controladora do grupo situada na França, houve a utilização por parte do grupo Sanofi Aventis de uma complexa reorganização societária para essa aquisição, envolvendo empresas de passagem, custo de aquisição inflado por aumento de capital e a divisão da Medley 50 entre essas empresas de passagem. Tudo para dar uma aparência legítima ao aproveitamento da amortização do ágio, já inchado, como despesa dedutível*" (Termo de Verificação Fiscal, fl. 3549).

Mais precisamente, em momento anterior às operações objeto do presente processo administrativo, a estrutura societária da Medley e da Sanofi era a seguinte:



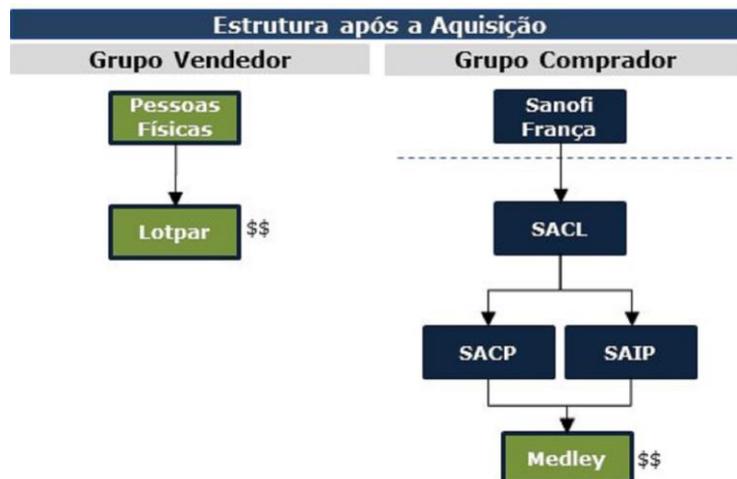
Em 7 de abril de 2009 foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Ações (doc. nº 6 da Impugnação), pelo qual a Recorrente (à época SACP) e a SAIP se comprometeram adquirir da Lotpar 100% das ações existentes e de novas ações de emissão da Medley pelo valor total de R\$1.499.999.999,46, sendo R\$ 955.330.721,46 pagos à Lotpar e R\$ 544.669.278,00 pagos para a própria Medley para aquisição de ações de sua própria emissão.

Na data de fechamento, 27/04/2009, a parcela do preço de aquisição pago à Lotpar foi dividida da seguinte forma: (i) a Recorrente (à época SACP) pagou R\$ 859.797.649,31 para aquisição de 90% das ações; e (ii) a SAIP pagou R\$ 95.533.072,15 para aquisição de 10% das ações.

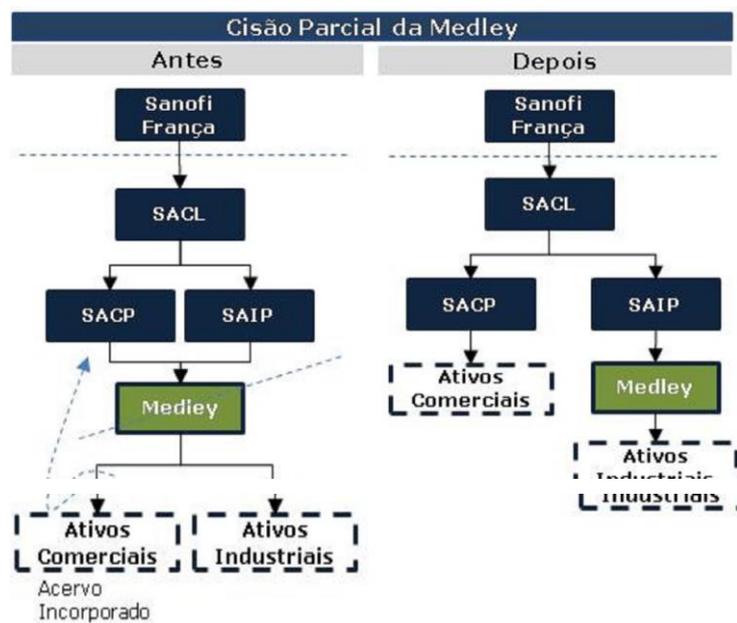
Já a parcela do preço de aquisição paga para a Medley pela emissão de suas ações foi segregada da seguinte forma: (i) a Recorrente (à época SACP) pagou R\$ 490.202.350,00 (90%); e (ii) a SAIP pagou R\$ 54.466.928,00 (10%). Tal pagamento ocorreu na data de fechamento contratada, 27 de abril de 2009, data em que houve aumento do capital social da Medley no valor total de R\$ 544.669.278,00.

A Recorrente (à época SACP), então, apurou ágio no valor de R\$ 1.316.181.472,66, valor este que sofreu ajustes em razão de obrigações firmadas no Contrato

de Compra e Venda para o pagamento de preço de aquisição adicional em benefício da Lotpar, totalizando R\$1.339.531.957,11¹. A estrutura após a aquisição pode ser assim demonstrada:

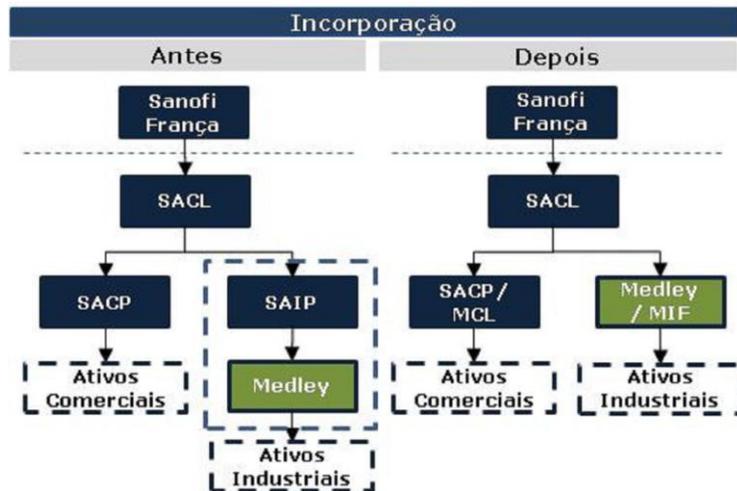


Em 30.11.2009 a Medley foi cindida, tendo havido a incorporação do acervo líquido cindido (ativos e passivos relativos à área comercial da Medley - 90% do total) na Recorrente (à época SACP). A estrutura após a cisão pode ser assim representada:



Em seguida, no dia 30.12.2009, a Medley (que então apenas detinha os ativos e passivos relacionados à atividade industrial dos negócios Medley -10% do total) incorporou a SAIP, passando a estrutura a ser assim representada:

¹ Ressalte-se, aqui, que foram considerados como integrantes do preço pago para fins de formação do valor do ágio: (i) o valor do aumento de capital; e (ii) o valor dos ajustes do preço de compra pagos ao vendedor (earn-outs).



O ágio, então, começou a ser amortizado em julho de 2010, com prazo de 10 anos (cf. Controle Fiscal de Amortização do Ágio, apresentado em 10/07/2012).

Nesse contexto, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) questionou:

(i) o demonstrativo que baseou o registro do ágio, apontando indícios de que este não teria sido elaborado "por ocasião da aquisição", conforme determina o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/1977 (fls. 3.557/3.558);

(ii) a composição do valor do ágio, tendo em vista este ser integrado pelo valor das ações subscritas (R\$ 490.202.350,00) e por parcelas referentes à mais valia de ativos (R\$ 7.092.123,81), bem como por ter sido influenciado pelo fato de o patrimônio líquido da adquirida ter se tornado negativo no mês anterior ao da aquisição (fls. 3.559/3.563); e

(iii) a utilização de empresa-veículo para o surgimento do ágio, tendo sido a verdadeira aquisição realizada pela controladora *Sanofi França* (fls. 3.572/3.576);

No tocante à glosa de despesas com ações promocionais, cujos beneficiários consistiram em farmácias e drogarias de venda ao público ou distribuidoras atacadistas de remédios, aduz o TVF que:

146. Visando comprovar a efetividade de tais despesas, foram solicitados diversos documentos de diversos beneficiários, tais como notas fiscais, recibos, contratos e comprovantes bancários das despesas pagas que suportem o valor informado das "ações promocionais". Foram solicitados os comprovantes bancários de aproximadamente 50% do total das despesas em cada ano-calendário, e de diferentes beneficiários em cada período, conforme a relação constante do Termo de Intimação Fiscal n.º 18, com ciência do sujeito passivo em 08/05/2014.

147. Em relação ao ano-calendário 2010 foram solicitados a apresentação de comprovantes bancários das despesas pagas aos beneficiários no total de R\$ 55.744.784,54, em relação ao ano de 2011 no total de R\$ 173.823.555,55, e em relação ao ano de 2012 o total de R\$ 221.809.505,37.

148. Foram considerados todos os documentos apresentados pelo sujeito passivo em suas respostas desde 07/04/2014 e até a data de 13/11/2014, como cientificado pelo Termo de Intimação Fiscal n.º 23. É de se ressaltar que não houve a apresentação de qualquer novo comprovante nesse prazo.

149. Do total de comprovantes solicitados, o fiscalizado não conseguiu comprovar os seguintes montantes, conforme apurado nos Demonstrativos de Comprovantes por Beneficiário:

Período	Valor a Comprovar	Valor Comprovado	Valor sem Comprovação
2010	55.744.784,54	38.696.819,86	17.047.964,68
2011	173.823.555,55	145.540.497,48	28.283.058,07
2012	221.809.505,37	157.126.931,35	64.682.574,02

150. Em vista da falta de comprovação da despesa nos anos-calendário acima, os valores sem comprovação serão glosados na apuração do lucro líquido do sujeito passivo por esta fiscalização.

Quanto à qualificação da multa, o TVF abre tópico específico no qual, após transcrever o artigo 44 da Lei 9.430/1996 e o artigo 72 da Lei 4.502/1964, conclui que os procedimentos adotados pela fiscalizada estão compreendidos na hipótese prevista em tal norma, observando, ainda:

177. Não cabe à empresa invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. A reorganização societária não foi feita ao acaso. Toda a reestruturação societária promovida teve o objetivo de gerar despesas de amortização de ágio. Para isso, foram realizadas diversas operações que, analisadas isoladamente, não violavam nenhuma norma legal. Porém, o resultado da reorganização proporcionou ao sujeito passivo os melhores efeitos tributários que não seriam possíveis legalmente.

178. A **Sanofi 10 Com**, atual **Medley 10**, foi inserida no Grupo Sanofi com o objetivo certo de forçar uma situação formal para transferência do ágio à própria empresa objeto da negociação. Assim, o real adquirente – Sanofi-Aventis Participations promoveu a obtenção de vantagens fiscais pela dedução da amortização do ágio, reduzindo significativamente, então, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

179. Se não houvesse toda a reorganização societária, a Sanofi-Aventis Participations seria a controladora da **Medley 10**, mas o ágio ficaria registrado na sua contabilidade, sem possibilidade de ser aproveitado na configuração atual das empresas. Não seria possível a dedução das despesas de amortização de ágio porque a lei não o permite.

180. A situação permanece inalterada se o entendimento for pelo ágio no Brasil, visto que a **Sanofi 13** seria e é, ainda, a controladora da **Medley 10**, e como o investimento não foi extinto pela simples reorganização societária (permanecendo na controladora **Sanofi 13**), portanto, não se enquadra na situação prevista nos artigos 7º e 8º, da Lei 9.532/97.

181. A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito comercial ou societário na incorporação realizada, à luz do art. 966 do Código Civil, ficando caracterizada a utilização da incorporadora como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à adquirida – Medley S/A Indústria Farmacêutica, apenas com o fim almejado de redução do valor tributável pela amortização do ágio.

182. A Sanofi 10 Com em seu curto período ativo, não incorreu em custos, despesas ou receitas, apresentando apenas a movimentação decorrente do pretense investimento na Medley, e seu ágio. Ou seja, a sociedade formalizada produziu apenas documentos (atas, estatutos, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do Grupo Sanofi. A situação do planejamento tributário em questão nesta ação fiscal, a aparência de legalidade e a publicidade dessa aparente legalidade é um aspecto imprescindível de toda a operação.

183. Como buscar guarida e enquadramento na legislação que lhe permitiria obter a redução da despesa fiscal? Com certeza não seria apenas excluindo um valor qualquer que lhe aprovesse na apuração das bases de cálculo dos tributos, sem qualquer justificativa. É imprescindível mascarar a origem dessa exclusão com a aparência da

legalidade e da normalidade. Essa é a única chance de que se obtenha êxito no seu propósito: a redução dos tributos devidos.

184. Assim, através de um processo de reorganização societária, com várias etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurou-se esconder o objetivo de obter a redução dos tributos devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal. Admitir essa situação como válida seria admitir que a lei permite a sua própria burla.

185. Por todo o exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

A multa de ofício foi ainda agravada, sob o fundamento de que não houve atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, afinal a contribuinte não teria apresentado, ao longo dos dois anos de fiscalização e após reiteradas intimações, documentos que, segundo a fiscalização, auxiliariam a compreender melhor a operação de compra da Medley Indústria Farmacêutica, tais como o Relatório de Due Diligence da Medley Farmacêutica, as Demonstrações Financeiras Auditadas de Fechamento e o chamado Relatório da PWC.

Após apresentação de impugnação (fls. 3.661/3.765), a DRJ manteve integralmente as glosas (fls. 5.512/5.613), tendo afastado a multa agravada.

Houve recurso de ofício e interposição de recurso voluntário (fls. 5.628/5.726) pela contribuinte, que alegou, em resumo:

Despesas com amortização de ágio

- Decadência: o prazo para as autoridades fiscais questionarem as operações deve ser contado a partir do registro contábil do ágio pela adquirente, de maneira que, tendo este ocorrido em 2009, a decadência teria se operado em 31.12.2014, portanto antes do lançamento em 12.01.2015.

- Todos os pressupostos legais para a amortização fiscal do ágio foram atendidos, de forma que a estrutura não pode ser desconsiderada. Nesse ponto, a Recorrente ressalta as seguintes "premissas":

(i) A transação de compra de participação societária foi realizada entre partes independentes, envolvendo grupos econômicos não relacionados;

(ii) Houve efetivo pagamento do preço (e do ágio) para aquisição da participação na Medley, preço este incorrido por sociedades brasileiras (Recorrente e SAIP) para adquirir investimento em outra sociedade brasileira (a Medley);

(iii) O fundamento econômico do ágio pago – a expectativa de rentabilidade futura da Recorrente – pelas sociedades brasileiras (Recorrente e SAIP) estava embasado em Laudo de Avaliação preparado pela empresa especializada Deloitte;

(iv) O valor da contraprestação incorrida pela adquirente, e o valor do ágio reconhecido, bem como sua forma de amortização, nem sequer foram questionados pela Fiscalização (com exceção feita ao ágio reconhecido na subscrição de ações, que será examinado posteriormente); e

(v) A aquisição foi seguida da cisão da sociedade adquirida (Medley) com a versão do acervo líquido cindido (ativos e passivos comerciais da Medley) para o patrimônio da adquirente (a Recorrente), de forma que o ágio pago e o seu fundamento econômico foram consolidados em uma única pessoa jurídica.

Em seguida, passa a discorrer sobre pontos específicos, em especial:

(i) sobre a alegação de utilização de "empresa-veículo", sustenta que:

(i).1 Mesmo que pudesse ser caracterizada como tal, o que admite apenas para argumentar, essa caracterização não teria o condão de invalidar a estrutura de aquisição

nem seus efeitos fiscais. Isso porque o argumento de desconsideração da transação pelo uso de empresa veículo significa que um não residente que pretenda adquirir participação no Brasil não está autorizado ao benefício de amortização fiscal do ágio, procedimento este discriminatório que viola frontalmente o disposto na Constituição no que diz respeito aos princípios gerais da atividade econômica e a não discriminação do capital estrangeiro. Ademais, a transação com utilização de sociedade holding é absolutamente legítima, uma vez que uma sociedade holding não é constituída para ter empregados ou quaisquer outros ativos além de unicamente participações societárias, afirmando ainda que "*a existência de uma sociedade holding pura independe da existência de empregados, ou da geração de despesas ou receitas próprias*". Analisa julgados do CARF para concluir que este tribunal admite a amortização fiscal de ágio na hipótese em que uma holding pura é incorporada pela sociedade operacional, sendo que "*Só se poderia falar de ilícito na utilização de "empresa veículo" se essa utilização resultar no aparecimento de novo ágio ou de ágio maior do que aquele que seria reconhecido sem a sua utilização.*"

(i).2 A utilização da Recorrente como adquirente do investimento estava revestida de efetivos propósitos negociais que ultrapassam a mera economia tributária da operação. Isso porque a) o propósito negocial primordial da operação foi a aquisição de novo e relevante investimento pela Sanofi no Brasil, ou seja, a causa jurídica da operação foi a aquisição do controle societário da Medley; b) a Recorrente foi constituída com o objetivo específico de ser a entidade que centraliza as atividades comerciais da linha de negócios "Medley", sendo até hoje a principal entidade legal que desenvolve os negócios de medicamentos genéricos do Grupo Sanofi, ou seja, uma empresa que permanece por mais de cinco anos como a principal entidade operacional da linha de negócios de medicamentos genéricos jamais pode ser qualificada como uma entidade veículo; c) era absolutamente necessária a constituição da Recorrente antes da efetiva aquisição do investimento na Medley, pois a atividade por ela desempenhada é regulamentada pela ANVISA, que precisa conceder as licenças aplicáveis e aprovar as condições de armazenamento dos medicamentos nesse ponto, refuta o argumento expressado no TVF de que a empresa poderia ser constituída por ocasião da cisão, uma vez que era necessária a obtenção de licenças e aprovações previamente à efetiva incorporação do acervo líquido vindo da Medley.

(ii) a validade do laudo de avaliação: o preço de aquisição pago para compra das ações da Medley estava amparado em estudo interno elaborado pelo Grupo Sanofi (Doc. 7 da Impugnação), posteriormente validado pelo laudo de avaliação elaborado pela Deloitte (Doc. 8 da Impugnação) este último está datado de 30.6.2009, pouco mais de 30 após a efetiva data de aquisição (27.4.2009). A legislação fiscal não exige qualquer forma ou metodologia de cálculo específica para esse estudo.

(iii) quanto ao valor do ágio:

(iii.1) com relação à mais-valia de ativos: a) a legislação prevê expressamente que se o bem que deu causa à mais-valia de ativos não for transferido por ocasião da cisão, este ágio deverá ser registrado em conta de ativo diferido e amortizado da mesma forma que o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura (art. 7º, § 2º, "a" da Lei 9.532/1997); e b) ainda que se considere que o ágio fundamentado na mais-valia de ativos foi transferido para a Recorrente, não houve a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (isso porque no caso o ágio foi amortizado em 10 anos, portanto a parcela que a fiscalização atribuiu à mais-valia de ativos não resultou em amortização de ágio maior do que a prevista na legislação, que é de 1/60 ao mês); assim, caso se entenda que a Recorrente deveria ter alocado uma parcela do ágio à mais-valia dos seus ativos, este montante deve reduzir o saldo do ágio à ser amortizado a título de expectativa de rentabilidade futura e não o valor do ágio já amortizado em montante menor ao mínimo estabelecido pela legislação.

(iii.2) com relação à parcela relativa à subscrição de ações: a) a subscrição de ações é uma forma de aquisição passível de gerar valores de ágio a serem amortizados, conforme reconhecido inclusive pela CSRF no acórdão 9101-001.657, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann; sessão de 15.5.2013; b) a operação deve ser analisada em conjunto

com a aquisição secundária de participação societária (compra das ações detidas pela Lotpar), de maneira que cálculo do ágio sempre deve ser efetuado a partir da diferença entre o custo de aquisição (valor da subscrição de ações + valor do caixa incorrido em benefício da Lotpar) e o valor de patrimônio líquido adquirido na data da aquisição (com o cômputo do aumento do patrimônio líquido decorrente da subscrição de ações).

(iii).3 sobre o patrimônio líquido negativo: defende que deve ser reconhecido o direito ao reconhecimento e amortização do ágio sobre a parcela do patrimônio líquido negativo da Medley, com base nos princípios contábeis vigentes e em especial no Ofício CVM 01/06. *Ad argumentandum*, sustenta se a transação de compra das ações da Lotpar deve ser examinada de forma isolada (sem o cômputo dos impactos decorrentes do aumento de capital e sem o reconhecimento de ágio sobre o patrimônio líquido negativo), o valor do ágio deve corresponder a 100% do preço de aquisição pago, como se o patrimônio líquido da Medley fosse zerado que o ágio deve corresponder à contraprestação integral incorrida pela Recorrente.

Despesas com publicidade e propaganda

(i) a Recorrente sustenta, inicialmente, a nulidade do auto de infração em razão da ausência de clareza na descrição dos fatos e de uma imputação clara das despesas glosadas, já que o termo de verificação fiscal limita-se a juntar uma simples tabela com a indicação do total dos valores que não foram comprovados por período, sem especificar as linhas de despesa específicas que supostamente carecem de suporte documental.

(ii) os pagamentos são efetuados a terceiros não relacionados farmácias e drogarias com o objetivo de maximizar as vendas da entidade e evitar a perda de mercado, sendo absolutamente necessários para as atividades da Recorrente. Ressalta que não é possível saber quais documentos específicos devem ser apresentados para comprovar as despesas cuja documentação foi considerada insuficiente pela fiscalização, já que esta se limitou a indicar o montante global sem comprovação.

Sustenta que apresentou documentos que demonstram a legitimidade de dedução de despesas no valor total de R\$ 362.491.990,00 (doc. 11 da impugnação), e que do total de valores glosados pela fiscalização (R\$ 110.013.596,77), os documentos juntados comprovam a efetividade de despesas no valor de R\$ 21.127.741,35 (diferença entre o valor dos comprovantes juntados à impugnação e o valor total que foi considerado como “comprovado” pela fiscalização). Não obstante, a DRJ limitou-se a apontar supostas inconsistências pontuais, sem examinar detidamente os comprovantes juntados aos autos.

Quanto às demais diferenças, esclarece que:

a) R\$ 62.649.811,48 correspondem a compensação com créditos contra os pontos de venda: as farmácias e drogarias frequentemente possuem débitos em aberto relativos à aquisição dos medicamentos e, no lugar de quitarem as suas obrigações em caixa, por diversas vezes é efetuada a compensação dos valores devidos a título de despesas de “trade marketing”, conforme expressamente autorizado pelo Artigo 368 do Código Civil. A compensação não muda o fato de que a receita de venda das mercadorias foi devidamente reconhecida (e tributada) e a despesa de publicidade foi efetivamente incorrida (e deduzida).

Neste ponto, junta exemplos de comprovantes que demonstram a efetiva compensação de valores para as despesas de propaganda com alguns clientes: Pague Menos S.A., Drogal Farmacêutica Ltda. e Emefarma Rio Representações Ltda..

b) R\$ 9.730.074,10 correspondem a estorno de valores: apesar de a Recorrente ter lançado despesas de R\$ 9.730.074,10 contra os seus clientes a título de *trade marketing*, nestes casos específicos houve o posterior estorno da despesa, de forma que os valores não impactaram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

c) R\$ 6.063.209,79 correspondem a adiantamentos efetuados pela MCL em benefício dos pontos de venda, reembolso de despesas pagas por conta e ordem da MCL pela MIF em benefício dos pontos de venda, dentre outros.

d) R\$ 10.342.761,05 correspondem a outras despesas incorridas pela Recorrente em benefício dos seus clientes (terceiros não relacionados) com o objetivo de fomentar a venda das mercadorias da empresa, sendo portanto legítimas.

Protesta pela posterior juntada de documentos relacionados às despesas glosadas.

Multas aplicadas

A Recorrente se ancora no princípio da proporcionalidade e em julgado do Supremo Tribunal Federal para defender a limitação da penalidade a 100% do valor do imposto exigido.

Sustenta, ainda, a inaplicabilidade da multa qualificada em razão da ausência de evidente intuito de fraude, eis que se tratou de "*simples aquisição de empresa entre partes independentes, feita a valor justo de mercado, sendo que o fato de a Medley ter sido adquirida pela Recorrente foi também motivado por razões empresariais verdadeiras e não tributárias*".

Ad argumentandum, sustenta que mesmo na ocorrência de simulação, não caberia a aplicação de multa qualificada, citando julgados do CARF neste sentido. Assim, "*no pior cenário, o presente caso deveria ser tratado como um mero conflito entre interpretações dadas pela D. Fiscalização e pela Recorrente a um mesmo conjunto fático, de forma que a multa qualificada aplicada pela D. Fiscalização deve ser integralmente cancelada, ou, no mínimo, reduzida para 75%, dadas as disposições contidas do artigo 112, incisos I e II do CTN*".

Alega que, analisando-se a jurisprudência do CARF sobre amortização de ágio, quando muito se poderia falar em "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Recorrente acerca dessa suposta ilicitude do negócio. Sustenta ainda sua interpretação de que o artigo 76, II, alínea "a" da Lei 4.502/64 veda a aplicação de penalidades enquanto houver interpretação jurisprudencial administrativa irrecorrível dando determinada interpretação a uma situação jurídica, mesmo que o interessado não tenha sido parte no caso.

Defende a manutenção da decisão recorrida quanto à improcedência da majoração da multa agravada em razão de suposto embaraço à fiscalização, já que todos os prazos estabelecidos foram cumpridos e absolutamente todas as informações solicitadas foram prestadas, tanto é que a fiscalização lavrou o auto de infração com a descrição minuciosa dos fatos que ensejaram a suposta irregularidade fiscal. A aplicação da penalidade prevista no § 2º do Artigo 44 da Lei 9.430/1996 somente é admitida na hipótese específica em que o sujeito passivo não atende intimação para prestar esclarecimentos no prazo marcado, o que não ocorreu. Ressalta que não tinha a obrigação de guarda dos 3 documentos exigidos no procedimento de fiscalização e que ensejaram a majoração da multa, bem como que eles dizem respeito a operação de natureza estritamente comercial e privada, que não repercutem na apuração da base de cálculo de tributos.

Sustenta, ainda, a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais, eis que esta não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício em razão do princípio da consunção.

Juros de mora

Sustenta a improcedência dos juros de mora sobre as multas de ofício.

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 5.839/5.901).

Em 24 de novembro de 2016, a contribuinte apresentou petição (fls. 5.912) e parecer técnico discorrendo sobre se a apuração do ágio e seu tratamento contábil e fiscal.

Posteriormente, em 14 de fevereiro de 2017, a Recorrente apresentou a petição de fls. 5.994/5.998, buscando demonstrar a efetividade das despesas com publicidade e propaganda,

através de um exemplo dos lançamentos que comprovariam a efetiva compensação de valores para as despesas de propaganda com um de seus clientes. Nesse momento, ainda requereu a juntada de mais de duas mil folhas de documentos - anexadas ao e-processo como arquivos não pagináveis -, contemplando: (i) quadro demonstrativo dos valores compensados, (ii) telas do sistema SAP, que demonstrariam contabilmente as compensações efetuadas e (iii) notas fiscais relativas a cada venda realizada para os pontos de venda.

Em sessão de 19 de setembro de 2017, o recurso voluntário foi jugado parcialmente procedente e o de ofício improcedente por intermédio do referido Acórdão n.º 1401-002.078 (fls. 6.051/6.096).

Intimada da decisão, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 6.098/6.165), que foi admitido nos seguintes termos (fls. 6.169/6.173):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007”

(...)

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *pelo princípio da absorção ou consunção [...] não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-002.434, de 2016, e 9101-002.438, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada, sobre insuficiência de recolhimento de estimativa, apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal (primeiro acórdão paradigma) e que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (segundo acórdão paradigma).*

(2) “qualificação da multa de ofício aplicada”

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito)*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-003.011, de 2017, e 1103-000.960, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício (primeiro acórdão paradigma) e que a simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, [...] autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado (segundo acórdão paradigma).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 6.189/6.205). Questiona o conhecimento e, no mérito, pugna pela manutenção do afastamento das multas (isolada e qualificada).

Também interpôs recurso especial (fls. 6.228/6.284), sustentando que o acórdão recorrido diverge de outras decisões do Carf em relação às seguintes matérias: **(i)** despesas com amortização de ágio; **(ii)** apresentação extemporânea de documentos; e **(iii)** multa isolada.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “despesas com amortização de ágio”

(...)

Com relação a essa primeira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

(...)

(2) “apresentação extemporânea de documentos”

Decisão recorrida:

(...)

Acórdão paradigma nº 3402-003.196, de 2016:

PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, § 4º, e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental-probatória. Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

Acórdão paradigma nº CSRF/03-04.382, de 2005:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — RERRATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO — PRELIMINAR — JUNTADA DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO — ADMISSIBILIDADE — PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE SOBRE O RIGOR FORMAL.

O objetivo do processo administrativo fiscal é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária. Tendo a Administração ciência de que o ato administrativo de lançamento não seguiu os ditames da legalidade, ainda que através de documento juntado tardiamente, deve o Fisco, de ofício, rever o ato.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *sobre os documentos apresentados apenas em sede recursal, [...] não é o caso de os analisar*, os **acórdãos paradigmas** apontados (Acórdãos n.ºs 3402-003.196, de 2016, e CSRF/03-04.382, de 2005) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível* (**primeiro acórdão paradigma**) e que é admissível *a juntada de documentos no Recurso Voluntário* (**segundo acórdão paradigma**).

(3) “multa isolada”

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de normas jurídicas distintas.**

(...)

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Contra as matérias não admitidas, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 6.508/6.532), tendo sido este rejeitado (fls. 6.557/6.565).

Já a PGFN ofereceu contrarrazões ao recurso especial da contribuinte às fls. 6.575/6.586, pugnando pelo não conhecimento recursal e, no mérito, pela manutenção da glosa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Recurso especial da PGFN

O recurso especial é tempestivo.

No tocante à matéria “*cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007*”, entendo que nenhum reparo cabe ao despacho prévio, devendo o recurso especial ser conhecido nos seus próprios termos.

Quanto à multa qualificada, cumpre observar que a decisão recorrida assim justificou o seu descabimento:

No caso, e em resumo, considerando a existência meramente formal da *holding* SACP **no momento da geração do ágio**, a conclusão a que se chega é de que não houve a necessária liquidação do investimento e que, portanto, está ausente um dos requisitos legais para a dedução das despesas com amortização de ágio.

Registre-se que **não se está aqui a discorrer sobre os conceitos de propósito negocial e substância econômica**, até porque estes carecem de fundamento legal, tornando-se deveras subjetivos e abrangentes. **Nem se pretende investigar, na operação, a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal (ou seja, não se adentra a questionamentos sobre a "necessidade" da operação), já que tal requisito, assim considerado, também inexistente em nosso ordenamento.**

(...)

É necessário deixar claro, também, que a desconsideração da transação pela inexistência de fato da *holding* não significa, de forma alguma, tratamento discriminatório em face de não residentes. É que o registro e amortização do ágio, por ser um instituto previsto na legislação brasileira, depende de que a sociedade adquirente seja aqui constituída. Não obstante, um não residente pode sim constituir uma *holding* no Brasil para então adquirir uma participação societária em empresa brasileira e, assim, proceder à incorporação das empresas e à consequente amortização fiscal do ágio eventualmente gerado. Isso desde que efetivamente tal *holding* exista materialmente e não seja apenas um CNPJ e um registro na Junta Comercial.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário com relação às despesas com amortização de ágio.

Multa qualificada

(...)

Quanto à qualificação da multa, há uma diferença importante a ser considerada. É que um processo de reorganização societária com "etapas artificiais, apesar de formalmente legais" não se qualifica como fraude, mas simulação.

Explico. O caso em questão não envolve a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato isto é: para a contribuinte, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial.

Conforme já expus em voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional:

(...)

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Como ensina BRANDÃO MACHADO, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Simular é diferente de sonegar. Repita-se: a acusação aqui é de simular a existência da SACP e, por consequência, adotar todas as condutas como se essa sociedade efetivamente existisse, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Todas essas atitudes são ínsitas à simulação de fato não se espera que alguém simule a existência de uma sociedade e entregue declarações fiscais como se ela não existisse, pois isso não seria simular.

Quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" no sentido de intenção de praticar um ilícito (dolo normativo). A intenção de quem simula é criar uma situação que na prática não existe e isso não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito.

De fato, não há norma que proíba simular uma situação nem norma que obrigue não simular, o que há são apenas consequências para o ato simulado, quais sejam: no âmbito civil, a nulidade do ato simulado nos termos do art. 167 do Código Civil, no âmbito tributário, a possibilidade de o fisco rever o lançamento nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Dizer que um ato será nulo ou que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos é algo muito menor do que dizer que esse ato é ilícito.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade.

De fato, a depender da linha que se adote e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Em vista disso, entendo como não aplicável ao caso a hipótese de qualificação da multa de ofício para 150%.

(...)

Como se vê, o acórdão ora recorrido entendeu que o uso da *holding* SACP para adquirir o investimento, ainda que no âmbito de uma operação entre partes independentes, constituiria simulação que não conteria *dolo* ou *fraude*. Daí o afastamento da qualificação da multa de ofício.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº 9101-003.011), por sua vez, diz respeito à situação de *ágio interno*. Mais precisamente, naquele caso as sociedades Caimi do Brasil Ltda. e Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda., empresas operacionais do *Grupo Caimi*, tiveram suas cotas cedidas e transferidas, com ágio, a título de integralização de capital em uma sociedade constituída pelas suas sócias, a Caimi & Liaison Indústria e Comércio de Couro e Sintéticos Ltda. (“*Holding Caimi*”), em 29.12.2004.

Em seguida (30.07.2005), a Holding Caimi incorporou as suas controladas, passando a amortizar fiscalmente o referido ágio.

Esses fatos, notadamente a “criação artificial do ágio”, como forma de dissimular uma verdadeira *reavaliação*, impactaram diretamente tanto na manutenção da glosa quanto na qualificação da penalidade, conforme atesta a seguinte passagem do voto condutor do julgado:

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que o ágio cujas despesas de amortização a recorrente pretende dedutíveis teve origem no momento em que as empresas CAIMI CHILE e JOFECRED cederam e transferiram à recorrente a totalidade das quotas que detinham do capital social das pessoas jurídicas CAIMI BRASIL e LIAISON, respectivamente. Os valores pelos quais as quotas de participação foram recepcionadas contemplaram seus valores patrimoniais (R\$3.000.000,00 da CAIMI BRASIL e R\$110.000,00 da LIAISON) e o ágio quantificado com base em laudos que avaliaram o valor de mercado das participações societárias cedidas (R\$11.453.726,02 para a CAIMI BRASIL e R\$13.448.044,50 para a LIAISON).

A recorrente incorporou suas duas controladas em 30/07/2005, passando a deduzir de seu lucro líquido, entre 2005 e 2008, as despesas decorrentes da sua amortização, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à previsão legal abrigada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Ocorre que tal entendimento não tem amparo legal nos mencionados dispositivos legais ou em quaisquer outros.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, como foi visto, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária tenha acreditado na "mais valia", feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso dos autos, é incontroverso que não houve desembolso algum, por qualquer das partes envolvidas, nas operações que originaram as parcelas de ágio de R\$11.453.726,02 e R\$13.448.044,50. Estes números advieram simplesmente da diferença entre as reavaliações encomendadas pelos controladores da recorrente e os valores nominais das participações societárias cedidas e transferidas. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

Além disso, também o aspecto material da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 não restou caracterizado no caso concreto. Para que o ágio possa ser objeto de aproveitamento fiscal, é necessária a ocorrência de "confusão patrimonial" entre investidora e investida porque assim passam a coexistir dentro da mesma pessoa jurídica a "mais valia" paga com base na expectativa de rentabilidade futura e o próprio investimento de que se espera tal rentabilidade. É justamente por conta deste encontro que a legislação permite que os contribuintes dêem por perdido o capital investido na "mais valia" e passem a utilizar as despesas de sua amortização como deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Se não existiu o efetivo dispêndio da investidora por tal "mais valia", não há valor pago a maior que possa ser considerado perdido por ocasião de seu encontro, na contabilidade da mesma pessoa jurídica, com o investimento de que se esperava a produção futura de resultados positivos. Logo, perde o sentido a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

(...)

O ágio inicialmente contabilizado pela recorrente e posteriormente utilizado para fins tributários foi criado sem esta troca de riquezas entre adquirente e alienantes. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação.

Isto só foi possível por causa dos vínculos existentes entre as empresas CAIMI & LIAISON, CAIMI CHILE, JOFECRED, CAIMI BRASIL e LIAISON, partícipes das operações societárias que foram caracterizadas pela Fiscalização como uma simulação que tinha o único objetivo de criar artificialmente ágio para posterior aproveitamento tributário.

(...)

3) Qualificação da multa de ofício

(...)

Pois bem. Registre-se inicialmente que é incontroverso que a real intenção do grupo econômico de que era parte a recorrente sempre foi promover a fusão das operações das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON.

Em anexo à sua impugnação, a contribuinte apresentou um documento denominado "Acta de Intenciones", firmado entre a CAIMI CHILE e a LIAISON em 29/04/2004, em que se aborda o projeto de unir as operações das duas empresas (a CAIMI BRASIL era o braço nacional da companhia chilena) em uma nova pessoa jurídica cujo controle e capital social seria dividida em partes iguais.

A própria contribuinte admite que o objetivo final das operações societárias esquadrihadas neste processo era a unificação das operações das empresas e a constituição de uma única sociedade em que teriam iguais participações a CAIMI CHILE e a JOFECRED (empresa criada pelos sócios da LIAISON).

Por esta razão, de início já se pode concluir que as reavaliações promovidas para se chegar ao valor de mercado das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON, teoricamente com base na expectativa de rentabilidade futura, foram na realidade verdadeiras "contas de chegada", uma vez que já se sabia que os valores reavaliados deveriam ser iguais, em virtude da confessada intenção do grupo econômico de que as participações societárias cedidas representassem, para cada uma das empresas, 50% do capital social da pessoa jurídica recém constituída (a recorrente).

(...)

O caminho societário eleito pela recorrente e por seu grupo econômico, mais complexo e tortuoso, apresentou várias características de negócios jurídicos simulados, conforme definições trazidas pelo art. 167 do Código Civil Brasileiro:

(...)

No meu entender, o intuito simulatório advém, sem dúvida, de todo o conjunto de provas, constatações e indícios arrolados na decisão recorrida, mas primordialmente das inconsistências cronológicas encontradas em alguns documentos e declarações da recorrente.

Como exemplo, tem-se a informação, presente no contrato social da recorrente, de que o Sr. Renzo Caimi Solari estava presente no Brasil em 29/12/2004, data da constituição da empresa. Da mesma forma, documentos juntados ao processo declaram que o empresário chileno estaria em território brasileiro em 30/07/2005, data da incorporação da CAIMI BRASIL e da LIAISON pela recorrente.

Entretanto, informações obtidas junto à Polícia Federal, que controla o fluxo de entrada e saída de estrangeiros no país, dão conta de que em nenhuma destas datas o Sr. Renzo Caimi Solari estaria no Brasil. Tal constatação prova (não se trata de mero indício) que os documentos apresentados foram antedatados ou pós-datados (mais provável), caracterizando os respectivos atos como simulados, nos termos do art. 167, §1º, III, do Código Civil.

Outra inconsistência temporal diz respeito às cessões das quotas de capital social da empresa CAIMI BRASIL. A documentação fornecida pela contribuinte afirma que a CAIMI CHILE cedeu e transferiu à CAIMI & LIAISON em 29/12/2004, pelo valor reavaliado de R\$14.000.000,00, a totalidade das quotas de capital da CAIMI BRASIL. Ocorre que apenas em 15/01/2005 há o registro da alienação de 10% destas quotas pela

LIAISON à CAIMI CHILE, pelo valor de R\$1,00. Ou seja, a CAIMI CHILE teria cedido, em dezembro de 2004, quotas que ainda não eram suas.

Somados a tais constatações, encontramos nos autos diversas anormalidades que depõem a favor da caracterização das operações societárias como simuladas e componentes de um planejamento tributário abusivo: i) a utilização da empresa JOFECRED especificamente para impedir que os ex-sócios diretos da LIAISON, pessoas físicas, sofressem tributação sobre o ganho de capital auferido com a estratosférica valorização da empresa proporcionada pela reavaliação de seu valor de mercado; ii) o período extremamente exíguo durante o qual as quotas cedidas permaneceram em poder da JOFECRED; iii) a elaboração do laudo de reavaliação das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON tem exatamente a mesma data do balanço que lhes serviria de subsídio, sugerindo que o trabalho teria sido iniciado e concluído no mesmo dia; iv) o efetivo pagamento dos honorários relativos à elaboração destes laudos foi realizado quase um ano após a data declarada das operações societárias que utilizaram seus resultados.

Diante de todo o exposto, concluo que as operações adotadas pela contribuinte e pelas empresas que a constituíram, com o intuito de posterior aproveitamento do ágio gerado internamente para fins de irregular dedução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, extrapolaram os limites da simples elisão fiscal por terem se baseado em simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002).

Entendo cabível, portanto, a qualificação da multa de ofício aplicável ao caso, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Nesse contexto, e considerando que as operações aqui analisadas não envolveram o dito *ágio interno*, não há que se falar em similitude fático-jurídica entre os Arestos comparados, razão pela qual descarto o *primeiro paradigma* como hábil a caracterizar o necessário dissídio.

Melhor sorte não tem o *segundo paradigma* (Acórdão nº 1103-000.960), do qual extraio os seguintes trechos do voto condutor:

Amortização do ágio

A fiscalização indicou uma seqüência de atos de reorganização societária envolvendo o Banco Bradesco S/A e as suas controladas Esmeralda Holdings Ltda e Tempo Serviços Ltda que teriam caracterizado utilização de empresa veículo (Esmeralda) e incorporação reversa para amortização de ágio interno.

(...)

A fiscalização ainda identificou a dupla formação de ágio, em momentos distintos.

O primeiro teria ocorrido em 30/06/2006, contabilizado pelo Bradesco por ocasião da compra das empresas brasileiras do Grupo Amex, entre partes independentes com pagamento efetivo.

Num segundo instante, em 14/09/2006, teria havido formação de ágio na Esmeralda quando o Bradesco conferiu ao capital dessa sua controlada a participação que detinha na Tempo Serviços, avaliada com base em expectativa de rentabilidade futura.

Nesse segundo momento, o ágio teria surgido de operação no mesmo grupo societário, tendo por contrapartida registro na conta de capital, inexistindo pagamento na operação. Ainda no mesmo mês, 15 dias depois, ocorreria a incorporação reversa, na qual Tempo Serviços incorporou a sua controladora Esmeralda, "absorvendo o ágio das suas próprias ações, vertido do acervo líquido da incorporada, que se extingue, passando a incorporadora a amortizar o referido ágio com base no inciso III do artigo 7º da Lei 9.532/1997."

Na interpretação da autoridade fiscal, os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 encerram um benefício fiscal e, portanto, devem ser literalmente interpretados, por determinação do art. 111 do CTN.

(...)

Entretanto, não se encontra presente no caso ora examinado a figura do ágio interno, em que pese a sua identificação no TVF sob o enfoque da autoridade fiscal.

O ágio na aquisição da American Express do Brasil Tempo Ltda pelo Bradesco surgiu da livre negociação entre partes independentes não relacionadas, tratando-se de matéria incontroversa nestes autos.

Na segunda operação de alteração de controle societário, o Bradesco adquiriu as 999 cotas do capital social da Esmeralda pertencentes à União Participações (controlada pelo Bradesco) pelo valor de R\$ 791,49 e, no mesmo instrumento de alteração do contrato social (fls. 629), promoveu aumento de capital na Esmeralda, integralizado com as cotas do capital social da Tempo Serviços de sua propriedade, avaliadas por R\$ 889.333.243,00 pelo critério do valor contábil.

Nessa última operação, indicada pela fiscalização como formadora de ágio interno, percebe-se que não houve geração do tal valor.

Identifica-se, na verdade, aquisição de controle societário pelo valor escritural, seguido, então, de aumento de capital, o que não se enquadra no conceito de ágio adotado neste voto, acima detalhado. O ágio contabilizado na Esmeralda, na segunda operação referida, já fora formado e contabilizado na primeira operação, na aquisição da Tempo (do Grupo Amex) pelo Bradesco, sendo vertido para o patrimônio da Esmeralda na integralização do aumento de capital mediante a transferência das cotas da Tempo pertencentes ao Bradesco acompanhadas do ágio já contabilizado.

Afasta-se, portanto, a figura do ágio interno indicado pela fiscalização.

A chamada incorporação reversa ocorre nas situação em que a sociedade detentora da participação societária é incorporada pela investida, exatamente como aconteceu na incorporação da Esmeralda pela Tempo Serviços.

Esse tipo de evento não é impeditivo da amortização do ágio, sendo expressamente autorizado pelo art. 386, §6º, do RIR/1999, conforme visto acima.

Classifica-se como empresa veículo a pessoa jurídica criada no seio de um grupo empresarial sem qualquer propósito negocial ou objetivo de exploração de atividade econômica, servindo apenas para transferência de ágio de outra sociedade com o fim único de proporcionar artificialmente as condições para amortização do ágio transferido, conferindo aparência de legalidade à conseqüente redução da base de cálculo tributável segundo a permissão do art. 386 do RIR/1999.

A ausência de propósito negocial vem, via de regra, associado à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.

No exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente.

Dito de outra forma, deve-se identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi simulada apenas com o fim de forjar as condições para economia tributária.

Aproveitando a lição de Alberto Xavier, seria encontrar a "fronteira que separa a mentira da verdade", tendo em vista que "os negócios simulados são falsos e mentirosos."

Sob o enfoque dado por James Marins, pode-se definir planejamento tributário como o estudo do conjunto de atividades econômico-financeiras atuais e futuras do contribuinte comparativamente às suas obrigações tributárias com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, de modo que "venha a sofrer o menor ônus tributário possível."

Ainda segundo o referido autor, elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário *stricto sensu*. Nessa linha, "a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação.

No caso concreto, a fiscalização indicou a Esmeralda Holdings Ltda como empresa-veículo, constituída em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações da autoridade fiscal não contestadas pela contribuinte.

As únicas operações realizadas durante a existência da Esmeralda foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo (autuada), todas, pode-se afirmar, a um só momento e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Examinando-se o contexto de fato, bem se vê que nada mudou na distribuição de atividades do Grupo Bradesco antes e depois da incorporação da Esmeralda pela contribuinte autuada.

A Esmeralda serviu tão somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

Outras alegações, a exemplo da vinculação institucional à Cidade de Uberlândia, no Estado de Minas Gerais, em razão de benefício tributário municipal (fls. 1.903), não justificam a amortização ilegal do ágio, por razões óbvias.

Já tive a oportunidade de examinar caso semelhante no julgamento do Recurso n.º 152980 (Processo n.º 18471.001782/2005-36), também na condição de relator, no qual adotei igual entendimento no voto condutor do Acórdão n.º 103-23.290/2007 quanto a esta matéria, aprovado por unanimidade pelos membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão restou assim resumida:

(...)

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:

"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.

Como se vê, a qualificação da multa partiu da constatação de ocorrência de *simulação* com fundamento na tese da "falta de propósito negocial" de *empresa veículo*, empresa

esta que não figurou como *adquirente* do investimento, mas como mero *canal de passagem* para driblar os requisitos, a fim de gerar uma indevida economia tributária.

Nesse caso concreto, porém, não houve “transferência de ágio” e, mais ainda, a tese da “falta de propósito negocial” restou expressamente afastada.

Com efeito, a decisão recorrida parte da premissa de ausência de dolo no uso de empresa veículo enquanto *adquirente* do investimento, ao passo que o *segundo paradigma* caracterizou como dolosa a conduta de transferir o ágio para empresa veículo com efêmera duração.

Esses fatos, a meu ver, comprometem a comparabilidade dos acórdãos para a finalidade pretendida pela recorrente.

Dessa forma, não conheço da presente matéria.

Recurso especial da contribuinte

Segundo o voto condutor da decisão ora recorrida:

Sobre os documentos apresentados apenas em sede recursal, entendo que não é o caso de os analisar.

A empresa juntou documentos por ocasião da impugnação, os quais o acórdão recorrido afirma que, após minuciosa análise, constatou **não** serem adicionais aos já apresentados por ocasião da fiscalização e então analisados pela autoridade lançadora, havendo com relação a diversos deles mera duplicidade.

Em seu recurso a Recorrente não contesta tal conclusão, pleiteando, porém, a juntada e análise de documentos que alega serem adicionais, protestando ainda pela posterior juntada de documentos. Então, um dia antes da primeira data designada para julgamento, apresenta petição e mais de duas mil folhas de documentos, contendo ainda pedido subsidiário inédito de realização de diligência sobre documentos supostamente diversos dos já anexados aos presentes autos.

Não obstante o processo administrativo seja regido pela busca da verdade material, há regras que devem ser seguidas. A legislação estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorram situações excepcionais previstas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

O § 5º do artigo 16 é claro ao estabelecer que a ocorrência de tais condições deve ser demonstrada na impugnação.

Tal regra é corolário do princípio do efeito devolutivo dos recursos, vez que documentos que não foram objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância não podem, salvo casos excepcionais, ser apreciados pela autoridade de segunda instância.

No caso, a Recorrente não fundamenta o pedido de análise dos documentos adicionais em qualquer das hipóteses legalmente previstas, nem é possível inferir, das alegações expostas no recurso voluntário e na petição complementar, que se trate de quaisquer de tais situações. Apenas traz em sede recursal argumentos e alguns documentos, e, quase um ano após o recurso, então colaciona mais documentos e uma explicação mais detalhada.

Aparentemente, trata-se de documentos dos quais a Recorrente já dispunha no momento da apresentação da impugnação e que não se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

É verdade que a aplicação da regra de preclusão pode, considerado um caso concreto, se revelar incompatível com o princípio da busca da verdade material, ocasião em que deve haver o sopesamento entre os princípios em questão (quais sejam, o do efeito devolutivo dos recursos e o da verdade material) e, eventualmente, a prevalência de um dê lugar à aplicação de uma exceção à regra positivada exceção esta, reitere-se, específica para tal caso concreto (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 122).

Não é, porém, o caso dos autos, na medida em que não há sequer alegação de qualquer outra circunstância particular ocorrida da qual se possa deduzir eventual incompatibilidade entre a regra de preclusão constante do Decreto 70.235/1972 e o princípio da busca pela verdade material.

Verifica-se, assim, que a Turma Julgadora *a quo* não “aceitou” a *documentação extemporânea* (2.000 folhas), por dois fundamentos: (i) pois juntada pela contribuinte *um dia antes da primeira data designada para julgamento*; e (ii) por tratar-se de *documentos dos quais a Recorrente já dispunha no momento da apresentação da impugnação e que não se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos*.

No *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **3402-003.196** – fls. 6.404/6.431), por sua vez, o Colegiado “aceitou” um *Parecer* juntado depois do recurso voluntário, mas antes da inclusão do caso em pauta de julgamento, sob premissa oposta, qual seja, a de que tal documento poderia ser capaz de contribuir na formação do convencimento do juízo. Veja-se:

29. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir a relação jurídica de direito material conflituosa por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá pelas características peculiares do direito material vindicado processualmente, i.e., pela sua *contextualização*. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em processos administrativos fiscais.

30. Ademais, não custa lembrar que o processo administrativo tributário retrata uma exigência da Administração Pública, a qual deve nortear suas ações pelos princípios da moralidade, da eficiência e pela defesa do interesse público, este último empregado como sinônimo de interesse público *primário*. Assim, não é crível admitir que, por uma questão exclusivamente formal (em um processo - repita-se - que tende a ser procedimentalmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (parecer) para a solução mais justa e o consequente exaurimento da lide apenas sob o equivocado pretexto de estar defendendo um interesse público que, nestes termos, apresenta nítido caráter *secundário*.

31. Por fim, não é demais lembrar a disposição do art. 6º. do NCPC, o qual prevê o chamado princípio da cooperação. Referido princípio acaba de vez com o mito do juiz *Hércules*, na medida em que reconhece que o julgador não é um ser onisciente. Logo, toda e qualquer colaboração das partes no sentido de contribuir na formação do convencimento do juízo é sempre salutar, na medida em que promove uma dialética não só formal, mas materialmente válida e, por conseguinte, perfaz a construção de uma decisão judicativa efetivamente democrática.

32. Forte em tais premissas, defiro a juntada do parecer de fls. 1.728/1.778, o qual poderá servir de subsídio para a formação do convencimento desta Turma julgadora.

Trata-se, a toda evidência, de situação dessemelhante, prejudicando o conhecimento recursal.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão **CSRR/03-04.382** – fls. 6.433/6.446), precedente este que limitou-se, nas palavras do voto condutor, a “*analisar a preliminar levantada pela Fazenda Nacional no que concerne à juntada de documentos, pelo contribuinte, em sede de recurso voluntário*”.

Nesse contexto, restou decidido que:

In casu, cumpre destacar que os documentos acostados pelo contribuinte em seu recurso voluntário serviram apenas como indício de prova, suficientes, porém, para suscitar dúvida no ilustre Conselheiro-relator da Câmara recorrida, que oportunamente houve por bem converter o julgamento em diligência, justamente no intuito de dirimir as questões que envolviam a legalidade do lançamento em discussão.

Finda a diligência, formou o ilustre Julgador sua convicção, opinando pelo provimento do recurso, no que foi acompanhado pela maioria da Câmara.

A decisão da Câmara, além de estar ancorada no livre convencimento do julgador administrativo (Decreto 70.235/72, art. 29), observou estritamente os cânones da oficialidade e da busca da verdade material, que devem nortear o processo administrativo fiscal.

(...)

Por tais motivos, filiando-me à corrente jurisprudencial majoritária desta Câmara Superior, rejeito a preliminar invocada pela Fazenda Nacional.

Verifica-se, novamente, diferenças fáticas que impedem a caracterização do dissídio, afinal, ao contrário daqui, o caso lá envolvido envolveu juntada de documentos no próprio recurso voluntário, documento este que, também ao contrário daqui, foi considerado como hábil a provocar dúvidas no Julgador.

Dessa forma, não conheço do recurso especial da contribuinte.

Mérito

(i) Recurso Especial da Fazenda Nacional

(i.i) *Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007*

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da

Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever

de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins², da 2ª Turma desse E. Tribunal:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

² Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra³.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Feitas essas considerações, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que realmente nenhum reparo cabe à decisão ora recorrida ao afastar a multa isolada em razão de sua aplicação concomitante com a multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto: (i) conheço parcialmente do recurso especial da PGFN e, na parte conhecida, nego-lhe provimento; e (ii) não conheço do recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Duek Simantob

Ousei divergir do i. Relator no mérito da parte conhecida do recurso especial da PGFN, o qual diz respeito sobre a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007.

A matéria já foi analisada inúmeras vezes neste Colegiado, prevalecendo o entendimento de que não há de se falar em concomitância nesse caso, visto tratar-se de infrações diferentes e com fundamentos distintos.

Com efeito, a multa de ofício incide sobre o tributo devido pelo sujeito passivo e que foi apurado em desacordo com a legislação tributária.

Já a multa isolada incide sobre as bases de cálculo estimadas, que não correspondem ao tributo devido, em razão da necessidade dos ajustes previstos em lei.

Não se trata, portanto, de *bis in idem* ou de dupla penalização, dado que a legislação cuida individualmente de cada hipótese. E essa ausência de duplicidade afasta a tese de aplicação do princípio da consunção, pois, ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que a alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007) ressalta a diferença entre as infrações e determina a aplicação da multa correspondente a cada hipótese.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente qualquer dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas a ano-calendário posterior a 2007, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas, razão pela qual deve ser mantido o entendimento esposado pela decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob